

Grundrisse des Rechts

Bilanzrecht

von

Prof. Dr. André Jacques Dicken, Prof. Dr. Martin Hessler

1. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 55934 1

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Im Ergebnis muss der Verlust anhand konkreter Tatsachen vorhersehbar sein – die bloße Möglichkeit eines Verlusts ist in der Regel nicht ausreichend.

Beispiel: Maschinenbauer M und Unternehmer U haben im Juni des Geschäftsjahres einen Vertrag über die Lieferung einer neuen Maschine für die Fabrik des U zum Festpreis von 20.000 EUR abgeschlossen. Die Maschine soll bis Februar des Folgejahres fertig gestellt und dann ausgeliefert werden.

Gegen Ende des Geschäftsjahres verteuern sich aufgrund der weltweiten Nachfrage die Preise für Edelmetalle, so dass M aufgrund einer Nachkalkulation davon ausgeht, dass ihn die Herstellung der Maschine anstelle der veranschlagten 18.000 EUR nunmehr 21.500 EUR kosten wird. Welche Konsequenzen ergeben sich daraus für die Bilanz des M?

Lösung:

M kann bereits im Geschäftsjahr absehen, dass die Produktionskosten für die Maschine um 3.500 EUR höher liegen als geplant. Es zeichnet sich ein Verlust iHv 1.500 EUR ab. Aus diesem Grunde ist M dazu verpflichtet, gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 2. Alt. HGB eine entsprechende Drohverlustrückstellung zu bilden.

Hinweis:

Hätte M die Maschine nicht fest verkauft, sondern auf Lager produziert, müsste er zum Bilanzstichtag abschätzen, zu welchen (Netto-) Erlösen er die Maschine veräußern kann (verlustfreie Bewertung). Wenn er die Preissteigerungen nicht weitergeben kann, müsste er eine entsprechende Abschreibung nach dem Niederstwertprinzip durchführen.

Eine Drohverlustrückstellung ist grundsätzlich auch dann anzusetzen, wenn ein Unternehmen ein **verlustbringendes Geschäft bewusst eingegangen** ist. Dies wird allerdings regelmäßig nur dann der Fall sein, wenn Geschäfte bei Unterauslastung nicht zu Vollkosten abgeschlossen werden, um zumindest einen Teil der Fixkosten zu decken. Dann führt ein betriebswirtschaftlich positiv zu bewertendes Geschäft zu einem Verlustausweis (vgl. dazu die kritischen Anmerkungen und die Beispiele unter → Rn. 675 ff.).

In der **Steuerbilanz** besteht nach § 5 Abs. 4a EStG ein **Ansatzverbot** für Drohverlustrückstellungen, der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird in diesem Bereich also durchbrochen.

Literatur: Baetge/Kirsch/Thiele Bilanzen Kap. IX. 6

Buchholz Jahresabschluss S. 55

BeBiKo/Schubert HGB § 249 Rn. 51ff.

b) Fälle von Verlustrückstellungen

Bei Verlustrückstellungen sind **Ansatz und Bewertung** (abgesehen von Abzinsungseffekten) zumeist **nicht trennbar**, weil die Frage, ob

sich ein Verlust ergibt, erst nach seiner Berechnung beantwortet werden kann. Deshalb wird auf die Darstellung → Rn. 675 ff. verwiesen.

5. Aufwandsrückstellungen

a) Aufwandsrückstellungen im Allgemeinen

355 Bis zur Umsetzung des BilMoG 2009 beinhaltete § 249 Abs. 2 HGB aF ein Wahlrecht zur Passivierung von **Aufwandsrückstellungen**. Danach durften Rückstellungen gebildet werden für genau umschriebene, dem Geschäftsjahr (oder zuvor) zuzuordnende Aufwendungen, die am Stichtag wahrscheinlich oder sicher sind, aber hinsichtlich Höhe oder Zeitpunkt der Inanspruchnahme unbestimmt sind. Dieses **allgemeine Wahlrecht** wurde aus Gründen der Angleichung an internationales Bilanzrecht **gestrichen** und nur die **besonderen Aufwandsrückstellungen** in § 249 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB sind verblieben.

In der Praxis wurden Aufwandsrückstellungen allerdings **kaum in Einzelabschlüssen** gebildet. Dies liegt daran, dass sie steuerlich nicht angesetzt werden durften, weil Passivierungswahlrechte zu einem Bilanzierungsverbot in der Steuerbilanz führen (vgl. *Dicken Bilanzsteuerrecht* S. 34).

356 Die Aufwandsrückstellungen wiesen immer eine besondere Nähe zu den **Rücklagen** als Bestandteil des Eigenkapitals auf. An dieser Stelle war die Abgrenzung zwischen Ergebnisermittlung (durch Bildung von Rückstellungen) und Ergebnisverwendung (durch Bildung von Rücklagen) fließend (vgl. BGH NJW 1996, 1678 (1681)). Die Grenze war auf der einen Seite dort zu ziehen, wo es lediglich um die **allgemeine Vorsorge für die Zukunft** des Unternehmens geht. Dafür waren Rücklagen zu bilden. Ging es um die **Vorsorge für konkrete zukünftige Aufwendungen**, die dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder einem früheren zuzuordnen sind und zu erfolgen haben, wenn ein Unternehmen den Geschäftsbetrieb unverändert fortführen will, war das Konzept der (allgemeinen) Aufwandsrückstellungen vorgesehen.

357 In der Literatur wird bei Rückstellungen häufig unterschieden zwischen **Drittverpflichtungen** und **Innenverpflichtungen**, die ein Unternehmen quasi gegen sich selbst hat. Dies erfolgt zumeist, damit Aufwandsrückstellungen unter einem allgemeinen Passivierungs-

grundsatz subsumierbar sind. Da dieser allgemeine Passivierungsgrundsatz hier keine Verwendung findet, kann dahin gestellt bleiben, ob es Verpflichtungen gegen sich selbst geben kann.

Die Aufwandsrückstellungen können mit dem Periodisierungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) begründet werden, da beide gesetzliche Konzepte im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen zum Inhalt haben, die mithin eindeutig wirtschaftlich verursacht sind. Die zugehörigen Erträge sind ebenfalls durch die betriebliche Nutzung des Anlagevermögens erzielt worden, so dass unter dem Gedanken des „matching-principle“ eine Zuordnung besteht. 358

b) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen

§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 1. Alt. HGB sieht eine Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen vor. Weitere Voraussetzungen sind, dass die unterlassenen Aufwendungen für Instandhaltung das Geschäftsjahr betreffen und innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden. 359

Diese Frist ist iÜ identisch mit der grundsätzlichen Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 S. 3 HGB), so dass die Nachholung regelmäßig bis zur Aufstellung der Bilanz abgeschlossen ist. 360

Unter drei Voraussetzungen können Instandhaltungsrückstellungen gebildet werden:

- (1) Es wurden Aufwendungen für Instandhaltung unterlassen,
- (2) die Aufwendungen wurden im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht vorgenommen, und
- (3) werden im nächsten Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt.

Der Begriff der Instandhaltung umfasst die erforderliche Inspektion, Wartung und Instandsetzung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Als Maßstab für die Unterlassung der Instandhaltungen kann auf die Herstellerempfehlungen, den Umfang der Nutzung der Anlagen oder Wartungspläne abgestellt werden. 361

Beispiel 1: Um eine reibungslose Produktion zu ermöglichen, muss Unternehmer U seine anfälligen Maschinen alle zwei Jahre einer Generalüberholung unterziehen. Dabei handelt es sich um keine Verpflichtung gegenüber Dritten, wie bspw. bei Luftfahrgeräten. Die Verpflichtung zur Durchführung der Wartungsarbeiten ergibt sich aus einem wirtschaftlichen Zwang, da U ohne die

entsprechende Wartung mit Produktionsstörungen und –ausfällen rechnen muss.

Beispiel 2: Wird die für Dezember vorgesehene Wartung des Maschinenparks des Elektrogeräteherstellers E aufgrund großer Nachfrage auf Mai des Folgejahres verschoben, so fallen die tatsächlichen Ausgaben für die Wartungsarbeiten auch erst in diesem Jahr an. Allerdings dienen die Wartungsarbeiten dazu, die Verschleißerscheinungen für das abgelaufene Produktionsjahr zu beheben. Aus diesem Grunde sind die entsprechenden Zahlungen wirtschaftlich bereits in diesem Jahr verursacht und sollen folgerichtig auch diesem zugeordnet werden. Mittels Bildung einer Aufwandsrückstellung könnte erreicht werden, dass nicht das Jahr des tatsächlichen Zahlungsabflusses belastet wird, sondern das Jahr der wirtschaftlichen Verursachung.

Allerdings hat E die gesetzliche Nachholfrist von 3 Monaten nicht eingehalten, so dass eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung nicht anzusetzen ist.

c) Rückstellungen für Abraumbeseitigung

- 362 Einen Spezialfall regelt § 249 Abs. 1 S. 2, Nr. 1 2. Alt. HGB mit der Pflicht zur Rückstellungsbildung für **Abraumbeseitigung**. Es muss sich ebenfalls um **im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen** handeln, die indes im **Folgejahr** nachgeholt werden müssen. Betroffen sind **Bergbauunternehmen** und sonstige **Substanzgewinnungsunternehmen**, bei deren Tätigkeit Abraum anfällt, der beseitigt werden muss. Die Pflicht zur Abraumbeseitigung darf nicht aus öffentlich-rechtlichen Vorschriften folgen, da es sich dann um eine Drittverpflichtung handelt, die eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung auslösen kann.

III. Ansatz des Eigenkapitals

1. Einführung

a) Begriff und juristische Bedeutung

- 363 Aus **juristischer Sicht** zeigt sich beim Bilanzposten des Eigenkapitals die enge Verbindung zwischen Bilanzrecht und Gesellschaftsrecht besonders deutlich. Gesellschaftsrechtliche Regelungen, etwa zu Gewinnansprüchen oder Kapitalmaßnahmen, knüpfen unmittelbar an Positionen des Eigenkapitals an. Die Kapitalschutzvorschriften (Kapitalaufbringungsvorschriften und Kapitalerhaltungsregeln)

des Kapitalgesellschaftsrechts (etwa § 30 GmbHG) knüpfen direkt an einem Teil des bilanziellen Eigenkapitals, nämlich dem gezeichneten Kapital an. Die folgende Darstellung trägt dieser **juristischen Bedeutung des Eigenkapitals** durch eine vertiefte Befassung Rechnung.

Das Eigenkapital ist der Saldo aus den Vermögenswerten und den **364** Schulden, so dass gilt:

| |
|--------------------------------|
| Summe der Vermögensgegenstände |
| ./. Summe der Schulden |
| = Eigenkapital |

Zugeführt wird das **Eigenkapital** dem Unternehmen durch seine **365** **Eigentümer**. Entweder führen sie es dem **Unternehmen** durch **Einlagen** von außen zu oder das Eigenkapital wird erhöht, indem Gewinne nicht an die Eigentümer des Unternehmens ausgeschüttet, sondern dem Eigenkapital zugeführt werden (**Gewinnthesaurierung**).

Das Gesetz sieht in § 266 Abs. 3 A. HGB für Kapitalgesellschaften **366** eine Aufteilung des Eigenkapitals in fünf Kategorien vor, nämlich

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Auch die **Personenhandelsgesellschaften** OHG und KG sind unter den Voraussetzungen der §§ 264a ff. HGB (Kapitalgesellschaft & Co. OHG/KG) verpflichtet, ihren Jahresabschluss in der durch § 266 HGB vorgeschriebenen Form aufzustellen.

Neben dieser gesetzlichen Untergliederung ist eine Systematisierung **367** des Eigenkapitals anhand

- der Veränderlichkeit,
- der Erkennbarkeit für den externen Bilanzleser und
- anhand der vom jeweiligen Eigenkapitalbegriff umfassten Positionen möglich.

Veränderlichkeit: Die Eigenkapitalkonten können in **feste und variable** Konten eingeteilt werden. Das **feste Eigenkapital** (auch **gezeichnetes Kapital**) zeichnet sich dadurch aus, dass sein Betrag grundsätzlich nicht verändert wird. Eine Modifikation ist zwar möglich – weswegen es auch als bedingt festes Eigenkapital bezeichnet wird – jedoch nur unter den engen Voraussetzungen der Kapitalerhöhung- oder -herabsetzung (→ Rn. 396ff.).

Beispiele für feste Eigenkapitalkonten sind das Grundkapital der AG, das Stammkapital der GmbH und die Einlage der Kommanditisten der KG.

- 369 Das **variable Eigenkapital** dagegen schwankt in der Höhe von Geschäftsjahr zu Geschäftsjahr. Es ist abhängig von der Höhe des Gewinns oder des Verlustes.

Beispiele für variable Eigenkapitalkonten sind Rücklagen und das Unternehmensergebnis oder die Einlage eines **Einzelunternehmers** (nicht dagegen der Geschäftsanteil eines GmbH-Gesellschafters).

- 370 **Erkennbarkeit:** Außerdem lässt sich das Eigenkapital danach einteilen, ob es für einen **Leser der Bilanz** als solches **ersichtlich** ist. Während bspw. auch der unternehmensexterne Leser der Bilanz die Höhe des gezeichneten Kapitals (→ Rn. 392 ff.), die Höhe der offenen Rücklagen (→ Rn. 413) und das Unternehmensergebnis entnehmen kann, sind **stille Rücklagen** für ihn **nicht ersichtlich** (zur Unterscheidung von offenen und stillen Rücklagen siehe → Rn. 408 ff.).

- 371 **Eigenkapitalbegriffe:** Das **gezeichnete Kapital** existiert nur bei Kapitalgesellschaften. Es wird bei der AG und KGaA als **Grundkapital** (§ 152 Abs. 1 S. 1 AktG iVm § 6 AktG) und bei der **GmbH** als **Stammkapital** (§ 42 Abs. 1 GmbHG iVm § 5 GmbHG) bezeichnet. Da es dem nominellen Wert der insgesamt an die Gesellschafter ausgegebenen Kapitalanteile entspricht, wird es auch **Nominalkapital** genannt.

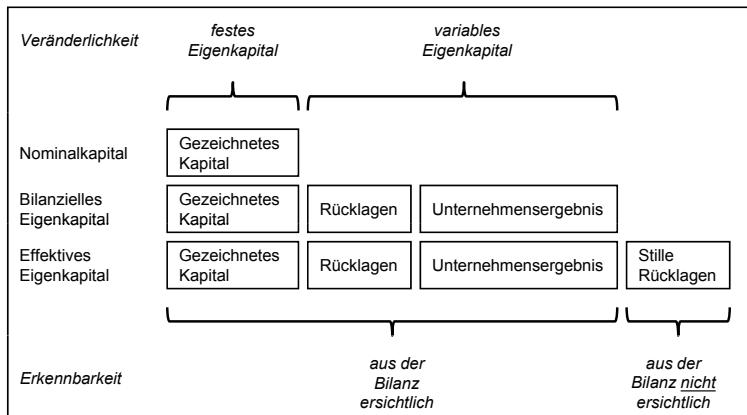
- 372 Als **rechnerisches Eigenkapital** wird die Summe aus dem **gezeichneten Kapital**, den **offenen Rücklagen** und dem **Unternehmensergebnis** bezeichnet.

- 373 Sofern von dem rechnerischen Eigenkapital die in der Bilanz angesetzten **Korrekturposten** abgezogen werden, wird es **bilanzielles Eigenkapital** genannt. Sind keine Korrekturposten vorhanden, ist das rechnerische und bilanzielle Eigenkapital identisch.

Ein **Beispiel** für einen derartigen Korrekturposten ist der Nennbetrag eigener Anteile, die das Unternehmen hält, der gem. § 272 Abs. 1a HGB vom gezeichneten Kapital offen abgesetzt, dh gesondert ausgewiesen und abgezogen werden muss.

- 374 Die Summe aus **gezeichnetem Kapital**, **offenen Rücklagen**, dem **Unternehmensergebnis** und **stillen Rücklagen** wird schließlich als **effektives Eigenkapital** bezeichnet.

- 375 Die folgende Übersicht veranschaulicht die **Systematisierung** des Eigenkapitals (ohne Korrekturposten):



b) Funktion und Bedeutung

Bei der Analyse von Bilanzen spielt das Eigenkapital eine große Rolle. Wichtige **Kennzahlen** zur Bewertung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens wie die **Eigenkapitalrentabilität** (= Jahresergebnis: durchschnittliches Eigenkapital) oder die **Eigenkapitalquote** (= durchschnittliches Eigenkapital: durchschnittliches Gesamtkapital) berücksichtigen die Höhe des Eigenkapitals. Grund hierfür ist die wichtige **Funktion** des Eigenkapitals für das Unternehmen:

Kontinuitätsfunktion: Das feste Eigenkapital sichert die Fortführung des Unternehmens, da es unbefristet überlassen wurde. Das gezeichnete Kapital darf einer Kapitalgesellschaft nur unter strengen Regeln im Rahmen einer Kapitalherabsetzung gem. §§ 222 ff. AktG für die AG/KGaA oder gem. § 58 iVm. § 53 Abs. 2 GmbHG für die GmbH entzogen werden.

Verlustausgleichsfunktion: Weiterhin lassen sich über das Eigenkapital Verluste, die das Unternehmen erlitten hat, auffangen. Werden bei einem Überschuss der Aufwendungen Rücklagen als Teil des Eigenkapitals aufgelöst, können die Verluste ausgeglichen werden (Pufferfunktion).

Gewinnbeteiligungs- und Geschäftsführungsfunktion: Der Umfang, in dem die einzelnen Gesellschafter zur Geschäftsführung berechtigt sind und am Gewinn des Unternehmens teilhaben, bestimmt sich grds. nach dem Anteil am gezeichneten Kapital.

Literatur: Baetge/Kirsch/Theil Bilanzen Kap. X. 1
HdJ/Hennrichs/Pöschke III/1 Rn. 1ff.

c) Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital

- 380 aa) **Grundsätze.** Die **Abgrenzung** des Eigenkapitals vom Fremdkapital ist von entscheidender Bedeutung, da nur das Eigenkapital als primärer Risikoträger dem Auffangen von Verlusten dient. Bilanzkennzahlen knüpfen damit am Verhältnis des Eigenkapitals zum Fremdkapital an. Auch das Gesetz fordert in § 247 Abs. 1 HGB eine klare Trennung von Eigenkapital und Schulden.
- Werden die Mittel dem Unternehmen von den Gesellschaftern zur Verfügung gestellt, kann sich die Grenzziehung zwischen Eigen- und Fremdkapital als schwierig erweisen. Ein typisches Beispiel für das Eigenkapital ist die Einlage, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft leistet. Gewährt er der Gesellschaft dagegen ein Darlehen, so wird er idR auf Rückzahlung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes bestehen. Das zur Verfügung gestellte Geld ist dann Fremdkapital. Die Praxis entwickelt aber zunehmend **Mischformen** (→ Rn. 387ff.), die sowohl Elemente des Eigenkapitals als auch des Fremdkapitals aufweisen.
- 381 Der **Eigenkapitalbegriff** wird im Wesentlichen durch folgende **Kriterien** bestimmt:
- Übernahme der Haftungs- oder Garantiefunktion,
 - Nachrangigkeit des gewährten Kapitals im Insolvenzfall,
 - Nachhaltigkeit der Mittelzuführung.
- 382 **Haftungsfunktion:** Das dem Unternehmen zur Verfügung gestellte Kapital wird dem Eigenkapital zugeordnet, wenn es bei Verlusten des Unternehmens zur Befriedigung der Gläubigeransprüche gemindert wird.
- 383 **Nachrangigkeit:** Nachrangigkeit des Eigenkapitals im Vergleich zum Fremdkapital bedeutet, dass ein Anspruch auf Rückzahlung im Insolvenzfall oder bei Liquidation der Gesellschaft nur besteht, wenn die Gläubigeransprüche zuvor vollständig erfüllt oder gesichert wurden. Diese Voraussetzung ergänzt die Haftungsfunktion, die sich auf die während der Unternehmensfortführung eingetretenen Verluste bezieht.
- 384 **Nachhaltigkeit:** Eigenkapital muss dem Unternehmen grds. unbefristet zur Verfügung stehen. Fremdkapital hingegen wird nur befristet überlassen und muss nach Fristablauf zurückgezahlt werden. Die Mittel müssen allerdings nicht in jedem Fall bis zum Liquidationszeitpunkt zur Verfügung stehen. Entscheidend ist, ob durch das Abziehen der Mittel die Haftungsfunktion des Eigenkapitals berührt